

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

**MÁRCIA CIDADE DE OLIVEIRA**

**O PAPEL DO CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA COMO INSTRUMENTO DE CONTROLE SOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Leticia Medeiros da Silva

Porto Alegre  
2013

## RESUMO

A sociedade tem se mostrado cada vez mais atenta à forma como os escassos recursos públicos vêm sendo geridos pelos administradores. Os órgãos de controle interno estão em crescente processo de reconhecimento de sua importância para a boa e regular gestão dos recursos públicos. Assim, o objetivo deste artigo foi demonstrar quais os instrumentos utilizados pelo controle interno na administração pública para melhorar o controle dos gastos públicos, bem como para possibilitar o aumento da transparência e do controle social. Para isso utilizou-se da pesquisa básica, descritiva, bibliográfica e qualitativa. Posteriormente, expôs-se um breve panorama da situação atual do controle social no Brasil, bem como a forma como os órgãos de controle interno federal e estadual estão atuando como propulsores do controle social. Conclui-se que o controle interno na administração pública pode e têm assumido relevante papel na crescente demanda dos cidadãos por uma maior transparência dos gastos públicos.

**PALAVRAS-CHAVES:** Administração pública, controle interno, gastos públicos, controle social.

## ABSTRACT

The society has become ever more aware of how scarce public resources are being managed by administrators. The internal control organs are in the process of growing recognition of its importance to good and regular management of public resources. So, this article objective was to demonstrate which instruments are used by internal control on public administration in order to improve public spending control, as well as to enable transparency and social control increase. For this purpose, basic, descriptive, bibliographic and qualitative research was used. Subsequently is exposed a brief overview of the current situation of social control in Brazil, as well as how federal and state government internal control organs are acting as propulsive of social control. We conclude that internal control in public administration can and have taken a relevant role in increasing citizens demand for greater transparency in government spending.

**KEYWORDS:** Public administration, internal control, public spending, social control.

## 1 INTRODUÇÃO

Os Sistemas de Controle Interno vêm passando por um crescente reconhecimento de sua importância bem como das vantagens que podem trazer ao bom e regular uso do recurso público. A sociedade tem demonstrado cada vez mais vigilância e cobrança no que diz respeito à utilização dos recursos públicos com legalidade e eficiência; logo, o controle interno assume relevância nesse processo de ampliação da transparência dos atos administrativos. (JOSÉ FILHO, 2008)

Na esteira das perspectivas de incremento dos sistemas de controle, em contrapartida, essas instâncias devem responder ao que a sociedade espera delas, qual seja, uma ferramenta no combate ao erro e à fraude, um instrumento para inibir irregularidades bem como para avaliar a gestão dos administradores públicos nos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia.

Historicamente, principalmente em países que começaram seu processo de desenvolvimento tardiamente, costuma ocorrer escassez de recursos públicos frente a uma crescente necessidade da população de ter acesso a bens e serviços custeados ou subsidiados pelo governo. Essa situação reflete-se de forma direta nos gestores públicos, os quais são incumbidos de administrarem os recursos quase sempre insuficientes para a demanda da sociedade.

Daí a importância do controle interno como um aliado do administrador, uma vez que fornecerá a orientação e o respaldo necessários ao desempenho de suas atribuições, e do cidadão, já que utilizará métodos de controle e fiscalização no que diz respeito à boa e regular utilização dos recursos públicos. O controle interno assume um papel relevante na proteção do patrimônio e na geração de eficiência na consecução do objetivo social.

Destaca-se no atual contexto social brasileiro o anseio cada vez maior da sociedade por transparência. Com o aumento das possibilidades de divulgação das contas públicas bem como das organizações sociais que estudam e propagam essas informações, também cresce a visibilidade das informações fornecidas pelos órgãos de controle.

Em sintonia com esse estímulo ao controle social aumenta ainda mais a responsabilidade dos sistemas de controle interno. Através das diversas ferramentas que têm a sua disposição podem adquirir uma importância ainda maior nesse processo de ampliação da transparência dos atos administrativos.

Assim, o problema de pesquisa definido para este estudo é: os instrumentos de Controle Interno na Administração Pública podem contribuir efetivamente para o aumento do

Controle Social, assumindo um protagonismo no processo de demanda dos cidadãos por uma maior transparência dos gastos públicos?

O objetivo geral deste artigo é demonstrar quais os instrumentos utilizados pelo controle interno na administração pública para melhorar o controle dos gastos públicos, bem como para possibilitar o aumento da transparência e do controle social. A contabilidade fornece importantes mecanismos de controle que podem ser empregados no aumento do acesso a informações pelos cidadãos, gerando maior transparência da gestão dos recursos públicos.

No primeiro capítulo apresenta-se a Introdução, contendo o problema de pesquisa e o objetivo geral. No segundo capítulo apresenta-se o referencial teórico, quando são explanados conceitos relacionados a controle e controle interno na administração pública; alguns dos instrumentos de apoio ao controle, como a contabilidade governamental e a auditoria interna; exame do controle interno no setor público sob um enfoque, além de ferramenta de apoio à contabilidade e ao patrimônio, de auxiliar da Administração em relação ao cumprimento das metas e plano de governo; estabelecimento de um paralelo entre as auditorias interna e externa e como a cooperação entre ambas pode ser benéfica ao sistema de controle; controle social; além de alguns estudos relacionados ao tema. No terceiro capítulo apresentam-se os procedimentos metodológicos utilizados. No quarto capítulo, efetua-se um exame acerca da situação do controle social no Brasil, subdividindo-se em: um breve histórico do controle social; algumas práticas atualmente em uso; a atuação dos órgãos de controle interno como propulsores do controle social; e, por fim, alguns possíveis mecanismos de estímulo ao avanço do controle social no país. Concluindo a pesquisa, algumas considerações finais bem como as referências utilizadas.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

A seguir apresenta-se a base teórica a respeito do assunto abordado na presente pesquisa. São conceitos relacionados a Controle Interno, Auditoria Interna, com ênfase no setor público, visto ser o âmbito do estudo, e Controle Social. São informações que fornecem a sustentação teórica para o exame que será exposto no capítulo quarto.

## 2.1 CONTROLE INTERNO

O controle constitui-se na verificação sistemática, permanente ou periódica de registro que expresse um ato ou fato ocorrido (ação, situação, resultado, etc.) com o propósito de verificação da conformidade com o estabelecido em padrões, resultados esperados, legislação ou normas. Cruz e Glock (2008) trazem o conceito de controle interno emitido pelo Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, o qual passou a ser referência internacional:

O Controle Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas na empresa para salvaguardar seus ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas executivas prescritas. (CRUZ e GLOCK, 2008, p. 21)

Segundo este conceito, o controle interno não compreende apenas os aspectos relacionados à contabilidade e às finanças das organizações, mas engloba todas as suas operações.

Na definição de Almeida (2003),

o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. (ALMEIDA, 2003, p. 63)

Os dois primeiros objetivos dizem respeito aos controles contábeis, enquanto o último, aos controles administrativos.

São exemplos de controles contábeis: os sistemas de conferência, a segregação de funções, o controle físico sobre os ativos e a auditoria interna. Os controles administrativos podem ser vários, como por exemplo: controles de qualidade, treinamento de pessoal, análise das variações entre os valores orçados e os incorridos.

## 2.2 O CONTROLE INTERNO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Cruz e Glock (2008) trazem um conceito de controle mais aplicado à administração pública. Segundo eles,

o ato de controlar está intimamente ligado ao de planejar. Dá retorno ao processo de planejamento e visa garantir que, através da aplicação dos recursos disponíveis,

algum resultado seja obtido, seja na forma de produto ou de serviço. No caso da área pública, dentre os resultados a serem obtidos com os procedimentos de controle, enfatiza-se a garantia de que os aspectos legais estão sendo rigorosamente observados. (CRUZ e GLOCK, 2008, p. 19)

Tanto em uma organização empresarial como na área pública há um conjunto de procedimentos que objetivam a obtenção de resultados, sendo, no segundo caso, voltado à garantia da observância da legislação vigente. Em razão da regra de que na iniciativa privada pode ser feito tudo o que a lei não proíbe e na administração pública somente é permitido fazer o que a lei autorize, torna-se imperiosa a implementação de controles mais rigorosos.

José Filho (2008) destaca que:

o Controle Interno ganha importância na área Estatal em virtude dessa esfera não dispor de mecanismos naturais de correção de desvios, processo que ocorre nas atividades privadas, onde a 'competição' e o 'lucro' funcionam como potentes instrumentos para reduzir desperdícios, melhorar o desempenho e alocar recursos de forma mais eficiente. (JOSÉ FILHO, 2008, p. 93)

O objetivo principal do Controle Interno é constituir-se em um conjunto de procedimentos preventivos à ocorrência de fatos ilícitos, incorretos ou impróprios, que possam atentar contra os princípios basilares da Administração Pública.

Considerando-se os objetivos dos controles internos, especialmente no setor público, há os controles formais, destinados a assegurar o devido cumprimento da legislação e demais normas. Os *controles substantivos* são os destinados à garantia da eficiência e eficácia, quantitativa e qualitativa, na aplicação dos recursos.

Quanto ao momento de atuação, os controles internos podem ser preventivos, concomitantes ou subsequentes. Quando o controle é efetuado de forma preventiva, é possível evitar a ocorrência de erros, desperdícios e irregularidades. Através dos controles concomitantes é possível detectar os desvios assim que ocorrem, possibilitando ainda correções. Já o controle *a posteriori* permite somente a adoção de medidas corretivas.

### **2.2.1 Breve Histórico Legal do Controle Interno na Administração Pública**

O controle é um instrumento previsto em vários pontos da legislação brasileira.

A Lei federal nº 4.320/64, que estabelece normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, apesar do tempo que já vigora, ainda exerce importante papel na orientação

das atividades de planejamento, orçamento, contabilização, controle e prestação de contas no setor público brasileiro. A Constituição Federal de 1988 adiciona alguns elementos na administração do recurso público, tais como eficiência, eficácia, efetividade e economicidade, aumentando o grau de responsabilidade dos gestores públicos.

A Constituição Federal dispõe sobre o assunto no seu artigo 70:

A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta, indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada poder.

No âmbito do Estado do Rio Grande do Sul, a Constituição Estadual previu no seu artigo 76 o sistema de controle interno estadual da seguinte forma:

O sistema de controle interno previsto no art. 74 da Constituição Federal terá, no Estado, organização una e integrada, compondo órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definidos em lei.

Parágrafo único - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência, sob pena de responsabilidade, ao Tribunal de Contas do Estado, o qual comunicará a ocorrência, em caráter reservado, à Mesa da Assembleia Legislativa.

A partir da Lei Complementar nº 101 de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal, passa a ser obrigatória a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública, inclusive prevendo a adoção de sistemas de custos no setor público. O principal objetivo dessa Lei foi o de impor à Administração Pública uma série de mecanismos voltados a assegurar o equilíbrio entre receita e despesa e, conseqüentemente, estancar a cultura de endividamento sem limites no setor público brasileiro. Dessa forma, surgem com ênfase na área pública os dois principais instrumentos de gestão: o planejamento e o controle.

Respalhada pela Constituição Federal, que nos seus artigos 70 a 75 atribui responsabilidades ao sistema de controle interno dos Poderes, a Lei de Responsabilidade Fiscal também imputou ao sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público o cumprimento das normas nela estabelecidas. Dessa forma, gradativamente foi aumentando a importância bem como as atribuições do controle interno no setor público no Brasil. Para o desempenho dessas atribuições o controle interno utiliza-se de diversas ferramentas, notadamente as auditorias.



### 2.3 AUDITORIA NO SETOR PÚBLICO

Há algumas diferenças significativas entre auditorias no setor público e no setor privado. Cruz (2002) destaca a necessidade de entendimento dessas diferenças para uma maior eficiência da auditoria. Por exemplo, no setor público o foco é a análise de resultados enquanto no setor privado o foco é direcionado para a análise do lucro e perdas e de desempenho.

Attie (2009) ressalta o nível de controle interno como um dos principais indicadores para a determinação da abrangência de uma auditoria. Um controle interno eficiente possibilita a redução de erros e irregularidades e, conseqüentemente, as chances de uma auditoria deixar de observar algum aspecto importante. Faz parte do trabalho de auditoria a avaliação do sistema de controle interno para a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos exames que serão aplicados.

Segundo Almeida (2003), a avaliação do controle interno deve seguir as seguintes etapas: i) levantamento do sistema de controle interno; ii) verificação se o sistema levantado está sendo seguido na prática; iii) avaliação das chances do sistema revelar erros e irregularidades; e iv) determinação do tipo, data e volume dos procedimentos de auditoria. Quanto melhor for a avaliação do sistema de controle interno, menor deverá ser o volume de testes de auditoria.

Attie (2009) destaca que o planejamento de um trabalho de auditoria envolve as seguintes fases:

- a) definição do trabalho a ser realizado;
- b) período de execução;
- c) determinação do pessoal que será envolvido no trabalho;
- d) conhecimento prévio das operações a serem auditadas;
- e) avaliação da efetividade do controle interno;
- f) escopo e profundidade dos trabalhos;
- g) programa de trabalho (objetivos de auditoria a serem atingidos);
- h) execução do trabalho;
- i) controle da realização;
- j) finalização do trabalho (análise de que os objetivos e procedimentos foram cumpridos e revisão dos papéis de trabalho e evidências);
- k) relatório final.

## 2.4 A COOPERAÇÃO ENTRE AUDITORIA INTERNA E EXTERNA COMO FERRAMENTA DE CONTROLE

Auditorias internas no setor público são consideradas como ponto forte do sistema de controle interno. Constituem-se em uma forma de verificação de que os procedimentos apontados pelo Controle Interno como adequados estão sendo efetivamente seguidos nos vários aspectos da Administração.

Em geral, um trabalho de auditoria interna é bem semelhante ao executado pela auditoria externa, que, no caso da Administração Pública, é efetuada pelos Tribunais de Contas. Ambas utilizam-se das mesmas técnicas e partem do grau de eficiência dos sistemas contábeis e do controle interno para seus exames e sugestões de melhorias, conforme as deficiências encontradas. As diferenças entre as duas auditorias residem no grau de independência, na ênfase, profundidade, conforme os objetivos de cada uma.

Para a auditoria externa, uma auditoria interna atuante, independente e com pessoal qualificado pode repercutir como um fortalecimento do controle interno, podendo reduzir seu escopo de trabalho. Attie (2009) sugere que um trabalho conjugado entre a auditoria interna e a auditoria externa pode ser utilizado para se evitar a duplicidade de trabalho. O intercâmbio entre os dois sistemas de controle pode promover alguns benefícios, como: maior segurança para o auditor externo em função da extensão e qualidade dos trabalhos realizados pela auditoria interna; mais tranquilidade no que tange ao cumprimento de prazos pelo auditor externo; troca de informações técnicas e operacionais; direcionamento de trabalhos em função das recomendações formuladas.

## 2.5 CONTROLE SOCIAL

O controle social é o controle exercido pela sociedade sobre o governo; trata-se da fiscalização dos atos praticados pelos representantes da população atuando no poder público.

O controle social é a participação da sociedade civil nos processos de planejamento, acompanhamento, monitoramento e avaliação das ações da gestão pública e na execução das políticas e programas públicos. Constitui-se, portanto, no compartilhamento de responsabilidades entre o Estado e a sociedade com o intuito de aumentar o nível da eficácia e efetividade das políticas e programas públicos.

Ricci (2009) esclarece que controle social não é consulta, tampouco um retorno, ou ouvir demandas para montar um projeto ou programa. Todas essas modalidades não geram controle, mas apenas uma relação entre uma parte que se mantém sujeito da ação e uma outra, que é ouvida. O autor explica que o controle social se dá a partir de uma co-gestão, ou seja, quando planejamento e execução são definidos em participação.

O conceito de controle social indica, portanto, a participação da sociedade civil na elaboração, acompanhamento e verificação (ou monitoramento) das ações de gestão pública. Na prática, significa definir diretrizes, realizar diagnósticos, indicar prioridades, definir programas e ações, avaliar os objetivos, processos e resultados obtidos.

O conceito publicado pelo Governo Federal no seu Portal da Transparência vai ao encontro das ideias abordadas no artigo de Ricci (2009):

As ideias de participação e controle social estão intimamente relacionadas: por meio da participação na gestão pública, os cidadãos podem intervir na tomada da decisão administrativa, orientando a Administração para que adote medidas que realmente atendam ao interesse público e, ao mesmo tempo, podem exercer controle sobre a ação do Estado, exigindo que o gestor público preste contas de sua atuação.

A participação contínua da sociedade na gestão pública é um direito assegurado pela Constituição Federal, permitindo que os cidadãos não só participem da formulação das políticas públicas, mas, também, fiscalizem de forma permanente a aplicação dos recursos públicos.

Assim, o cidadão tem o direito não só de escolher, de quatro em quatro anos, seus representantes, mas também de acompanhar de perto, durante todo o mandato, como esse poder delegado está sendo exercido, supervisionando e avaliando a tomada das decisões administrativas. (Portal da Transparência do Governo Federal)

Ricci (2009) destaca algumas instituições legalmente constituídas que atuam como instrumentos de controle social, quais sejam: o Ministério Público, os Tribunais de Contas, a Ação Civil Pública, o Mandado de Segurança Coletiva, o Mandado de Injunção, a Ação Popular, a Defensoria Pública e a Audiência Pública.

## 2.6 HISTÓRICO DO CONTROLE SOCIAL NO BRASIL

Garcia (2003) traz uma abordagem histórica acerca da participação social no controle dos gastos públicos. Segundo suas conclusões, a partir da dinâmica da relação entre Estado e sociedade, a qual vai assumindo diferentes formas de organização social e econômica, conforme a evolução das instituições, o espaço para o surgimento da manifestação de controle social é maior ou menor.

Paralelamente ao sistema político institucional, surgem em diversos momentos históricos os movimentos sociais, os quais traduzem comportamentos coletivos que vão de encontro ao sistema político institucional vigente. Nessa esteira, surge por parte de entidades da sociedade civil, especialmente as organizações não governamentais, uma demanda social de participação efetiva nas ações do governo, não mais bastando a liberdade de reivindicar, mas almejando uma participação direta na implementação das ações.

As iniciativas de participação popular no controle de ações governamentais nos Brasil passam por alguns marcos históricos, quais sejam: a Constituição Federal de 1988, a atuação dos Conselhos, o orçamento participativo e as organizações não governamentais (ONGs). (GARCIA, 2003)

A Constituição Federal Brasileira de 1988, chamada de “Constituição Cidadã”, é considerada uma das mais modernas e democráticas da atualidade, pois garante mecanismos de participação ativa da vontade popular não só pelo voto. Alguns desses instrumentos são: as possibilidades de ação popular, plebiscito, referendo e iniciativa popular; incentivo ao controle social delegando a qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato legitimidade para denunciar irregularidades ou ilegitimidades ao Controle Externo; previsão da participação da sociedade na organização dos sistemas e políticas de saúde, educação, agrícola, seguridade social, entre outros dispositivos.

Na sequência vieram as legislações infraconstitucionais que embasaram a materialização dessa participação popular, como foi o caso da obrigatoriedade da constituição dos conselhos para auxiliar a implementação das políticas públicas. Segundo (Teixeira 1996 in Bugarin), essa modalidade de participação social tem início a partir dos anos 70 através dos conselhos comunitários criados pelo próprio poder público para facilitar as negociações com os crescentes movimentos populares da época. Posteriormente, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional estabeleceu a criação de conselhos escolares para a implementação de ações na área.

A partir de 1989, a experiência pioneira do orçamento participativo implantada pela Prefeitura de Porto Alegre expandiu-se por vários governos, tanto nas esferas municipais e estaduais brasileiras como em estados estrangeiros. Garcia in Bugarin (2003, p. 150) relata que “nesse modelo, ocorre o incentivo à participação direta dos cidadãos, desde a formulação das escolhas de investimento público até a aprovação das contas relativas às obras.” A participação mais direta da população é possível através da escolha de representantes por bairros, que defenderão as prioridades locais. É um mecanismo que possibilita aos

governantes dividir com a população a responsabilidade de decidir, bem como o zelo pela execução mais eficaz e eficiente da ação pública.

As ONGs surgiram no Brasil na época da ditadura militar com caráter essencialmente político. A partir da redemocratização, passaram a atuar na articulação sócio-política, atuando na defesa de direitos de grupos específicos da população (como negros, mulheres, crianças abandonadas), proteção ambiental, entre outros. Garcia in Bugarin (2003) sintetiza que

as ONGs se caracterizariam por servir à comunidade, realizar trabalho de promoção da cidadania e defesa dos direitos coletivos (interesses públicos, interesses difusos), lutar contra a exclusão, contribuir para o fortalecimento dos movimentos sociais, formar lideranças visando à constituição e ao pleno exercício de novos direitos sociais, incentivar e subsidiar a participação popular na formulação e implementação das políticas públicas. (GARCIA in BUGARIN, 2003, p. 158)

Cabe ressaltar que as ONGs podem ser financiadas por recursos privados ou públicos. Conforme Carvalho Neto (2008), no Brasil, o financiamento público ocorre diretamente, por meio de transferências orçamentárias; e indiretamente, por meio de incentivos fiscais e renúncias tributárias. Nesta segunda modalidade, os recursos não transitam pelo orçamento; são repassados diretamente pelos contribuintes, que os abatem da base de cálculo ou do tributo que iriam pagar ou consistem em isenções.

## 2.7 ESTUDOS RELACIONADOS AO TEMA

Diversos são os estudos relacionados ao Controle Interno no Setor Público, entretanto esse enfoque no Controle Social é relativamente recente. Dos diversos trabalhos pesquisados, dentre artigos, monografias apresentadas em cursos de especialização e dissertações de mestrados, selecionamos dois, com base na convergência do enfoque com o presente trabalho, os quais serão apresentados a seguir.

Ribeiro Filho et al (2008), no artigo “Controle Interno, Controle Externo e Controle Social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública”, abordaram a interação entre o controle interno e os controles externo e social, no contexto das entidades da administração pública federal, estadual e municipal, sob a ótica de um balanceamento e integração dos níveis de controle.

Através das respostas recebidas de questionários, concluiu-se que os respondentes, embora de atividades funcionais assemelhadas de controle interno, apresentaram visões destacadas com relação ao ambiente de atuação do controle externo e do controle social,

sugerindo possibilidades de convergência e atuação mais efetiva para estes três níveis de controle, especialmente porque os agentes do controle interno demonstraram motivação significativa para apoiar a atuação do controle externo. Ficou evidenciada a importância do controle social, com destaque para o papel da imprensa, das ouvidorias bem como das linhas diretas de denúncia na divulgação de desvios de conduta de gestores públicos, assumindo relevância na adoção de aperfeiçoamentos no controle interno.

No artigo “Do Controle Interno ao Controle Social: a múltipla atuação da CGU na democracia brasileira”, Loureiro et al (2012) analisam a múltipla atuação da Controladoria Geral da União (CGU), órgão centralizador do controle interno na administração pública federal, dentro de nosso sistema político. Destacam o papel da CGU como fomentadora do controle social.

Num primeiro momento centralizando o controle interno da Administração Pública Federal, recentemente a CGU, além da defesa da legalidade nos procedimentos de controle, abarcando funções como o combate à corrupção, o monitoramento das políticas públicas e a promoção da transparência, tem desempenhado um importante papel na mobilização da sociedade civil, capacitando-a para o exercício da função de controle social dos governantes. Assim, o texto destaca a atuação do órgão como uma experiência na história política do país em que aparatos burocráticos do Estado atuam com grande protagonismo. Enfatizam a combinação da indução estatal com uma forte articulação com a sociedade.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Segundo Beuren (2010), “com o intuito de identificar procedimentos metodológicos aplicáveis às ciências sociais, particularmente à Contabilidade, observou-se que diversas tipologias de delineamentos de pesquisas são preconizadas por diferentes autores.”

Dessa forma, com base na classificação proposta por Prodanov e Freitas (2013), o presente estudo trata-se:

a) do ponto de vista da sua natureza, uma pesquisa básica, uma vez que abordará temas gerais. Segundo Prodanov e Freitas (2013), o propósito desse tipo de pesquisa é a geração de conhecimentos novos úteis para o avanço da ciência, entretanto sem aplicação prática prevista, tratando de questões universais;

b) de uma pesquisa qualitativa, do ponto de vista da abordagem do problema, visto que os dados serão analisados indutivamente, sem utilização de métodos e técnicas estatísticas.

Segundo Prodanov e Freitas (2013), a "pesquisa qualitativa considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números." A presente pesquisa aborda um fenômeno social, na medida em que analisa a interação entre a efetividade dos instrumentos de controle interno e o controle social sobre os gastos da administração pública, ou seja, comportamentos e procedimentos não quantificáveis;

c) de uma pesquisa descritiva, do ponto de vista dos seus objetivos, já que descreverá fatos e dados sem interferir neles. Beuren (2010) destaca que uma pesquisa descritiva tem por finalidade o estudo de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Para o embasamento do presente estudo foi empregada bibliografia na forma de obras, artigos e legislações. Tendo em vista ser relativamente recente o enfoque aqui tratado, para a pesquisa das práticas existentes os artigos foram de grande valia, pois ainda é escassa a produção literária a respeito do tema;

d) do ponto de vista dos procedimentos técnicos, uma pesquisa bibliográfica. Esse enquadramento se dá em razão de que os procedimentos para a condução do estudo e obtenção de dados será baseado em livros, artigos e legislação para a coleta, seleção, análise e interpretação das informações existentes a respeito do assunto. Conforme Beuren (2010), a pesquisa bibliográfica explica um determinado problema através da análise de referenciais teóricos.

O presente estudo baseia-se em revisão bibliográfica, pesquisas nos sites relacionados a transparência de gastos públicos bem como nas práticas verificadas junto aos órgãos de controle interno, notadamente a Controladoria-Geral da União e a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul.

#### **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Este capítulo apresenta a análise das informações coletadas conforme descrito no capítulo 3, referente aos procedimentos metodológicos, e com base no referencial teórico constante no capítulo 2. A análise foi dividida em três tópicos principais: as práticas atuais de controle social no Brasil, a atuação dos órgãos de controle interno como propulsores do controle social e, finalmente, alguns mecanismos de estímulo ao avanço do controle social no Brasil. A opção por essa subdivisão tem por finalidade a consecução do objetivo proposto.

#### 4.1 AS PRÁTICAS ATUAIS DE CONTROLE SOCIAL NO BRASIL

A Lei de Acesso à Informação (Lei Federal nº 12.527/2011) foi um marco no que diz respeito a controle social no Brasil, pois regulamentou as disposições constitucionais que asseguram à população o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, bem como o acesso a registros administrativos e a informações sobre atos de governo.

Breder (2009) destaca que existem em tramitação no Congresso Nacional, diversos projetos visando aperfeiçoar os mecanismos de controle social, como, por exemplo, a Proposta de Emenda Constitucional nº 29/2003, que prevê, entre outras medidas, a elaboração, por lei complementar, de uma Lei de Responsabilidade Social.

Segundo Breder (2009), os principais instrumentos de controle social atualmente instituídos são: a informação e transparência; as audiências e consultas públicas; o orçamento participativo; a participação em colegiados administrativos e em conselhos setoriais de gestão; representações e denúncias. Eles vêm sendo disponibilizados e aperfeiçoados ao longo do tempo e sua utilização, também gradual, resulta do maior ou menor nível de conhecimento, conscientização e mobilização dos atores, quais sejam: cidadãos; sociedade civil organizada; imprensa; e conselhos gestores setoriais.

Não obstante ser o cidadão o protagonista, a sociedade civil organizada, por sua vez, também chamada “Terceiro Setor” vem aumentando sua articulação nesse sentido, destacando-se a atuação das ONGs. É manifesta, também, a importância histórica da imprensa, notadamente na divulgação de informações sobre a atuação dos entes governamentais. Relevante papel é atribuído, ainda, aos conselhos gestores setoriais (locais, municipais, estaduais, regionais ou nacionais), visto que foram instituídos como um canal de participação da sociedade nas três esferas de governo, para atuação desde o planejamento até o controle da execução de políticas públicas. São colegiados com estruturas híbridas, em sua maioria compostas, paritariamente, por representantes do governo e da sociedade civil.

#### 4.2 A ATUAÇÃO DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO COMO PROPULSORES DO CONTROLE SOCIAL

Nos últimos anos, com o crescimento da demanda social por informações a respeito das contas públicas, tem também ficado mais em evidência a atuação dos órgãos de controle,



os quais passaram a assumir uma nova função, além das previstas legalmente, qual seja de contribuir para o processo de controle social.

#### **4.2.1 A CGU no âmbito federal**

A Controladoria-Geral da União (CGU) constitui-se no órgão central do Sistema de Controle Interno em âmbito federal. É responsável pela supervisão técnica dos órgãos que compõem o Sistema de Controle Interno e o Sistema de Correição e das unidades de ouvidoria do Poder Executivo Federal, prestando a orientação normativa necessária. Também responde por assistir direta e imediatamente ao Presidente da República quanto aos assuntos que, no âmbito do Poder Executivo, sejam relativos à defesa do patrimônio público e ao incremento da transparência da gestão, por meio das atividades de controle interno, auditoria pública, correição, prevenção e combate à corrupção e ouvidoria.

No âmbito federal o sítio de acesso às informações relativas à gestão pública é o Portal da Transparência do Governo Federal ([www.portaldatransparencia.gov.br](http://www.portaldatransparencia.gov.br)). Trata-se de uma iniciativa da CGU, lançada em novembro de 2004, com o objetivo de aumentar a transparência da gestão pública, através da possibilidade do cidadão acompanhar como o dinheiro público está sendo utilizado e ajude a fiscalizar.

Os dados divulgados no Portal da Transparência são de responsabilidade dos órgãos do Poder Executivo Federal, por serem eles os executores dos programas de governo e os responsáveis pela gestão das ações governamentais. Isso significa que a contabilidade pública é diretamente responsável por esses dados. Todas as informações, tanto as quantitativas, referentes a valores arrecadados e gastos, como as qualitativas, que fornecem a fonte e a destinação dos recursos, são geradas nas unidades contábeis de cada órgão. Dessa forma, torna-se essencial que as despesas sejam lançadas nas devidas contas para que possam fornecer um panorama real. Lançamentos contábeis com erro podem mascarar inúmeras situações nos relatórios financeiros da administração pública.

As unidades contábeis também são responsáveis pela correta elaboração dos empenhos e liquidações, visto que será através desses documentos que os cidadãos terão acesso ao destino do recurso público. Portanto quanto mais completa for essa informação mais fácil será a sua compensação por leigos em geral.

A CGU assume o papel de reunir e disponibilizar as informações sobre a aplicação desses recursos federais no Portal da Transparência. O principal papel do Portal está disposto da seguinte forma:

O Governo brasileiro acredita que a transparência é o melhor antídoto contra corrupção, dado que ela é mais um mecanismo indutor de que os gestores públicos ajam com responsabilidade e permite que a sociedade, com informações, colabore com o controle das ações de seus governantes, no intuito de checar se os recursos públicos estão sendo usados como deveriam. (Portal da Transparência do Governo Federal)

Desde o seu lançamento, o Portal da Transparência tem conquistado um volume crescente de cidadãos que o acessam. Da mesma forma, o número de dados disponibilizados também é crescente. Diante do desempenho como instrumento de controle social, o Portal vem logrando importantes prêmios e reconhecimentos nacionais e internacionais ([www.portaltransparencia.gov.br](http://www.portaltransparencia.gov.br)).

A CGU desenvolveu um mecanismo para o exercício do controle social. Foram elaborados questionários que permitem à sociedade a participação na gestão pública. São disponibilizados no Portal da Transparência. São instrumentos que esclarecem como acompanhar um determinado programa de governo. Com linguagem simples, clara e acessível, os questionários trazem instruções úteis de como fiscalizar a correta aplicação dos recursos públicos e acompanhar a execução local dos programas federais. O objetivo é facilitar a aplicação desses questionários pelos agentes públicos, conselheiros municipais ou por qualquer cidadão interessado em controlar as despesas efetuadas nos diversos programas do Governo Federal e, ainda, permitir que os órgãos do governo tomem as providências necessárias para solucionar eventuais irregularidades encontradas. A partir das informações trazidas pela população através das respostas aos questionários, a CGU pode direcionar a atuação de suas auditorias.

Loureiro (2012) destaca o papel que a CGU vem assumindo como fomentadora do controle social bem como o ineditismo dessa situação no Brasil, qual seja, um órgão da burocracia estatal estimulando o controle da sociedade sobre o próprio Estado. Algumas das principais iniciativas, além do Portal da Transparência, serão expostas a seguir.

O Programa de Fiscalização (dos municípios) por meio de Sorteios Públicos, com a divulgação dos relatórios sucintos, com linguagem clara, constando as irregularidades identificadas na fiscalização, modificou o direcionamento do planejamento das ações de controle da CGU. Além disso, observou-se que os governantes que tiveram suas administrações mal avaliadas tiveram menores índices de reeleição, ou seja, a disponibilidade

de informação a respeito dos gastos públicos pelo Controle Interno Federal à população influenciou diretamente nas suas escolhas por ocasião das eleições, na medida em que a população associa as irregularidades com a sua percepção sobre a qualidade dos serviços.

Cabe destacar uma nova postura que os auditores da CGU vêm adotando no que diz respeito aos seus relatórios de auditoria e fiscalização. Haja vista o novo paradigma de disponibilização das informações referentes aos gastos públicos aos cidadãos, cumpre aos auditores que atuam nessa esfera elaborar seus relatórios da forma mais clara e objetiva possível, de forma que se tornem acessíveis aos cidadãos.

Entretanto a aproximação da CGU com a gestão municipal revelou a fragilidade da atuação dos conselhos municipais. A partir dessa situação originou-se o Programa Olho Vivo no Dinheiro Público, cujo objetivo era a capacitação de conselheiros e lideranças da sociedade civil para o exercício do controle social.

A CGU promoveu a criação do Conselho da Transparência Pública e do Combate à Corrupção, órgão consultivo ligado à CGU, bem como da Conferência Nacional sobre Transparência e Controle Social.

Esses programas possibilitaram o cumprimento dos principais objetivos da CGU, quais sejam: o combate à corrupção, a universalização da expectativa de controle, a aproximação da CGU da sociedade civil e o fortalecimento do controle social.

#### **4.2.2 A CAGE no âmbito estadual**

A Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE) é o órgão constitucional do Sistema de Controle Interno na esfera estadual, atuando com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes do Estado. Órgão integrante da estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, a CAGE atua em todos os órgãos e entidades dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário do Estado, bem como no Ministério Público e Defensoria Pública do Estado, por meio de delegações que orientam os administradores quanto à organização e funcionamento dos controles contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais, bem como exerce a fiscalização sobre os atos de gestão.

No caso do Estado do Rio Grande do Sul, o mesmo órgão acumula as atribuições do controle interno e da contabilidade, o que contribui fortemente para o controle prévio e concomitante dos gastos governamentais. Através de um sistema denominado Finanças

Públicas do Estado (FPE) ocorre a integração de diversos tipos de despesas no Estado. O sistema é dividido em módulos, tais como: Convênios, Contabilidade, Administração de Materiais, Orçamento, Execução da Despesa, entre outros.

A forma de atuação da CAGE facilita sobremaneira o controle interno, principalmente nos órgãos da administração direta. Nesses órgãos todas as despesas passam obrigatoriamente pela Seccional da CAGE respectiva, a qual efetua a análise, aprovação e processamento dos empenhos e liquidações. Nesse caso o controle é prévio, o que representa alto índice de efetividade do controle interno.

Assim, todos os processos licitatórios, contratos, convênios e despesas em geral são previamente examinados por um auditor. Caso verificada alguma irregularidade na despesa e o gestor se recuse a corrigir ou a não realizá-la, a CAGE a incluirá na tomada de contas anualmente encaminhada ao Tribunal de Contas do Estado.

A CAGE desenvolveu e disponibilizou o Portal Transparência RS ([www.transparencia.rs.gov.br](http://www.transparencia.rs.gov.br)), sendo também responsável técnica pela sua gestão. As informações disponibilizadas neste Portal são quase que em sua totalidade oriundas do FPE. As informações sobre as receitas e despesas contidas no Portal abarcam os dados de todos os Poderes e Órgãos do Estado do Rio Grande do Sul. Como é a própria CAGE o órgão central de contabilidade da administração estadual, acaba sendo a própria fonte dos dados disponibilizados aos cidadãos.

Segundo informações disponibilizadas no próprio Portal, a partir de fevereiro de 2011 o sítio Transparência RS passou a ter atenção especial da CAGE, quando foi criado o grupo de trabalho denominado Grupo Gestor da Transparência (GGT-CAGE), com o propósito de estudar e promover, de modo permanente, todas as alterações possíveis no sentido de tornar o portal cada vez mais acessível a uma parcela cada vez maior da sociedade, com informações cada vez mais claras, inteligíveis e completas, no sentido de contribuir decisivamente com a promoção e qualificação do controle social. Desde a sua implantação, já foram viabilizadas grandes melhorias, como a análise gráfica, as informações sobre convênios, entre outras.

A linha de atuação da CAGE no que diz respeito ao Controle Social encontra-se sintetizada a seguir:

A soberania popular, elemento essencial do estado moderno, somente se efetiva com a participação de uma cidadania ativa. Essa participação é indispensável para o aprofundamento da democracia, especialmente no que tange à gestão dos recursos públicos, por isso, é necessário que o cidadão e a sociedade civil organizada sejam protagonistas desse processo decisório.

Todavia, para opinar, sugerir, exigir, recomendar e, enfim, para controlar é necessário conhecer, ou seja, para discutir e decidir sobre a gestão e, principalmente,

sobre as finanças públicas, é preciso conhecê-las. Eis a função do Portal Transparência RS: dar transparência à sociedade sobre as finanças públicas. Portanto, conclamamos a todos que utilizem, sugiram melhorias e recomendem a outras pessoas a consulta a esta página, indispensável para o controle social e, em última análise, para o processo de aperfeiçoamento de nossa democracia representativa. (Portal da Transparência do RS)

Recentemente uma pesquisa realizada por estudantes do Centro de Estudos Avançados em Democracia Digital da Universidade Federal da Bahia (CEADD/UFBA) considerou o Rio Grande do Sul o Estado mais “transparente” do Brasil, na comparação com as outras unidades da federação analisadas. Doutorandos em comunicação e cultura contemporâneas estudaram a disponibilização de informações na rede de forma compreensível e com acesso fácil. (ALMADA e CARREIRO, 2013)

O portal de transparência do Estado do Rio Grande do Sul foi o que ofereceu informações de relevância de forma mais clara e eficaz, atingindo 89,4% de dados completos e inteligíveis, segundo o estudo. São Paulo vem em segundo lugar, com 78,9%. A pesquisa analisou a qualidade das informações relacionadas às ações e despesas dos governos estaduais no portal de transparência e sobre como é feita a divulgação dos dados e informações relativas à execução orçamentária e financeira dos programas de governo e dos órgãos e entidades da administração pública estadual.

Com o objetivo de verificar se as informações são de fato acessíveis, elas foram divididas em quatro categorias: (1) informações completas e inteligíveis; (2) informações completas, porém ininteligíveis; (3) informações incompletas, porém inteligíveis; e (4) informações incompletas e ininteligíveis. Foram avaliados os portais de transparência dos estados que apresentaram maior PIB por região: São Paulo, Rio Grande do Sul, Bahia, Goiás e Pará.

A partir da implantação da Lei de Acesso à Informação (LAI) no âmbito da Administração Estadual pelo Governo do Estado e pelo Tribunal de Contas do Estado, a CAGE publicou a Portaria CAGE nº 11, de 24 de maio de 2012, designando servidores responsáveis por viabilizar o atendimento ao cidadão nos prazos previstos no Decreto 49.111/2012, que regulamentou, no âmbito da Administração Pública Estadual, a LAI. Ficaram sob responsabilidade da CAGE: a avaliação e encaminhamento de demandas recebidas via sistema eletrônico de gerenciamento de demandas bem como o atendimento tempestivo das demandas.

Além das demandas oriundas do Portal de Acesso à Informação ([www.acessoainformacao.rs.gov.br](http://www.acessoainformacao.rs.gov.br)), a CAGE também recebe requerimentos do Tribunal de Contas do Estado, em ambos os casos, tanto na forma de questionamentos como de denúncias

a serem respondidas ou apuradas. Sempre que julgado conveniente, a CAGE realiza trabalhos de fiscalização e auditorias com base nas demandas, sugestões e denúncias dos cidadãos.

#### 4.2.3 Síntese dos instrumentos relacionados à contabilidade úteis ao controle social

A seguir é apresentado um quadro-resumo dos principais instrumentos relacionados às ciências contábeis constatados na pesquisa, os quais estão mostrando-se efetivos para o aumento do controle social sobre as contas públicas.

Quadro 1 - Principais Instrumentos de Controle Relacionados à Área Contábil

USUÁRIO	INSTRUMENTO
CGU e CAGE	Contabilidade pública (informações disponibilizadas nos portais de transparência)
CGU	Auditorias baseadas no retorno de questionários
CGU	Fiscalizações através de sorteios públicos
CGU	Relatórios de auditoria e fiscalização em linguagem acessível
CAGE	Contabilidade pública (controle prévio e concomitante)
CAGE	Auditorias e fiscalizações procedentes de demandas dos cidadãos

Fonte: a autora (2013)

Como pode-se observar, as demandas advindas dos cidadãos estão balizando de forma efetiva as ações dos órgãos de controle interno analisados.

#### 4.3 MECANISMOS DE ESTÍMULO AO AVANÇO DO CONTROLE SOCIAL NO BRASIL

Bugarin (2003) destaca dois principais aspectos a serem superados no que diz respeito ao avanço do controle social: o custo de oportunidade do controle social e o que ele chama de “fenômeno carona”. O custo de oportunidade do controle social é o tempo que os cidadãos

disporão para este exercício, em detrimento do uso do seu tempo para trabalho (geração de renda) e lazer. Esse tempo será maior tanto quanto maior for a perspectiva de retorno dos seus esforços no controle.

O fenômeno carona diz respeito ao comportamento dos cidadãos de deixar para os outros exercerem o controle; é uma transferência de responsabilidades, em que todos ficam esperando que o outro assuma o papel de controlador. Esses comportamentos afastam a sociedade do controle social.

A partir daí são apresentados dois mecanismos visando ao estímulo do controle social no país. O primeiro seria a recompensa financeira para organizações civis que ajudassem de forma efetiva e comprovada na recuperação de recursos públicos. Essa recompensa seria originária de parte do valor recuperado, dessa forma, não geraria custo aos cofres públicos, pois se trataria de um valor que, não fosse pela ação dessas organizações, estaria perdido mesmo. Os órgãos de controle nem sempre detectam os desvios a tempo de serem recuperados e as organizações civis colaborariam no suprimento dessa lacuna.

O autor ressalta que em um primeiro momento poderia gerar uma euforia inicial, bem como a formação de muitas ONGs. Mas posteriormente seria restabelecido o equilíbrio com um número menor de instituições, mais especializadas e eficientes.

O segundo mecanismo citado por Bugarin (2003) diz respeito a um aumento da rigidez nas legislações relacionadas ao mau uso do recurso público. Com a perspectiva de punições mais severas aos envolvidos em desvios e má administração do recurso público, a sociedade se sentiria mais estimulada ao controle social.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O estudo realizado nos permite concluir que os órgãos de controle interno podem assumir um protagonismo no crescimento do controle social. A CGU e a CAGE estão ampliando cada vez mais a sua atuação e os instrumentos utilizados para possibilitar aos cidadãos um maior controle sobre os gastos públicos. Não se pode controlar o que não se conhece, daí a importância dos portais de informações referentes à gestão pública.

A Constituição Cidadã de 1988 abriu caminhos para o controle social ser exercido de fato. Esse controle contribui para a garantia dos direitos fundamentais, como o acesso à saúde, educação, o fortalecimento da economia, a preservação do meio ambiente e tantos outros, na medida em que atua junto aos administradores público para a maximização do retorno social

dos recursos econômicos. É fundamental no contexto brasileiro que os recursos públicos, tão escassos, sejam melhores aproveitados por uma sociedade que já não suporta mais aumento de tributos.

Os órgãos de controle interno estudados têm apresentado importantes contribuições ao controle social, através da ampliação do foco da sua atuação. Observamos que o controle interno, área das ciências contábeis, notadamente através da contabilidade pública e da auditoria, têm contribuído de forma efetiva para as crescentes demandas populares de maior ingerência na gestão dos recursos públicos. Entretanto é um movimento relativamente recente, havendo espaço para acréscimo desse apoio, bem como para o desenvolvimento de novas vias que possibilitem um permanente aumento da participação popular no processo de gestão dos recursos públicos. Esse processo tende a aproximar ainda mais os órgãos de controle interno e os cidadãos, aumentando sua legitimidade junto aos órgãos públicos em que atua. Nesse sentido, propõe-se para futuros estudos o aprofundamento da questão através de formas adicionais de ação desses órgãos que contribuam para o aumento do controle social.

## REFERÊNCIAS

ALMADA, Maria Paula e CARREIRO, Rodrigo. **A qualidade da informação nos portais de transparência VS. PIB de cinco estados brasileiros.** Disponível em <<http://ceadd.com.br/a-qualidade-da-informacao-nos-portais-de-transparencia-vs-pib-de-cinco-estados-brasileiros/>>, acesso em 23 set. 2013.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria:** um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade.** Atlas: São Paulo, 2010.

BRASIL. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil**, 1988. Disponível em <<http://www.interlegis.gov.br>>. Acesso em 14 ago. 2013.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em: 24 out. 2013.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União,



dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 24 out. 2013.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. **Lei nº 12.527 de 18 de novembro de 2011**. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm)>. Acesso em: 21 out. 2013.

\_\_\_\_\_. Portal da Transparência do Governo Federal. Disponível em <<http://www.portaldatransparencia.gov.br>>. Acesso em 25 de ago. de 2013.

\_\_\_\_\_. Portal da Controladoria-Geral da União. Disponível em <[www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br)>. Acesso em 30 ago. 2013.

BREder, Jane Carvalho. **Controle Social – um modelo em construção: contribuições do Tribunal de Contas da União**. Biblioteca Digital do TCU, 14 de outubro de 2009. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054156.PDF>>. Acesso em 30 jul. de 2013.

BUGARIN, Maurício Soares. **Controle dos Gastos Públicos no Brasil: instituições oficiais, controle social e um mecanismo para ampliar o envolvimento da sociedade**. Maurício Soares Bugarin, Laércio Mendes Vieira, Leice Maria Garcia. Rio de Janeiro: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003.

CARVALHO NETO, Antonio Alves de. **Transferências de recursos do orçamento da união para organizações não-governamentais: eficácia dos procedimentos de concessão e controle**. Biblioteca Digital do TCU, 26 de setembro de 2008. Disponível em <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055550.PDF>>. Acesso em 21 out. 2013.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CRUZ, Flávio da; GLOCK, José Osvaldo. **Controle Interno nos Municípios**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

JOSÉ FILHO, Antônio. A importância do controle interno na administração pública. **Diversa**, Teresina, Ano I, n. 1, pp. 85-99, jan/jun 2008. Disponível em: <[http://www.ufpi.br/subsiteFiles/parnaiba/arquivos/files/rd-ed1ano1-artigo6\\_antoniofilho.PDF](http://www.ufpi.br/subsiteFiles/parnaiba/arquivos/files/rd-ed1ano1-artigo6_antoniofilho.PDF)>. Acesso em 03 dez. 2012.

LOUREIRO, Maria Rita *et al.* Do controle interno ao controle social: a múltipla atuação da cgu na democracia brasileira. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, São Paulo, v. 17, n. 60, Jan./Jun. 2012.

OLIVEIRA, Luís Martins de; DINIZ FILHO, André. **Curso Básico de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2001.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Feevale: Novo Hamburgo, 2013.

RIBEIRO FILHO, José Francisco *et al.* Controle interno, controle externo e controle social: análise comparativa da percepção dos profissionais de controle interno de entidades das três esferas da administração pública. **Revista Universo Contábil**, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Regional de Blumenau. V. 4, n. 3, p. 48-63, jul./set. 2008.

RICCI, Rudá. Controle social: um conceito e muitas confusões. **Revista Espaço Acadêmico**, n. 98, Julho de 2009, Ano IX. Disponível em: <<http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/viewFile/7590/4362>>. Acesso em 25 ago. 2013.

RIO GRANDE DO SUL. Governo do Estado. **Constituição Estadual**, 1989. Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?&CodArea=2&CodGroup=49>>. Acesso em 14 ago. 2013.

\_\_\_\_\_. Governo do Estado. **Portaria CAGE nº 11**, de 24 de maio de 2012, designando servidores responsáveis por viabilizar o atendimento ao cidadão nos prazos previstos no Decreto 49.111/2012 Disponível em <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Search.aspx?CodArea=2&CodGroup=29>>. Acesso em 09 de set. de 2013.

\_\_\_\_\_. Site da Secretaria da Fazenda. Disponível em <[www.sefaz.rs.gov.br](http://www.sefaz.rs.gov.br)>. Acesso em 01 set. 2013.

\_\_\_\_\_. Site do Portal da Transparência do RS. Disponível em <[www.transparencia.rs.gov.br](http://www.transparencia.rs.gov.br)>. Acesso em 01 set. 2013.